

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, Dr. Auner-Straße 2/II, 8074 Raaba, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 08.03.2012 betreffend **Aufhebung gemäß § 299 BAO** (hinsichtlich Einkommensteuer 2010) sowie **Einkommensteuer 2009 und 2010** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die (als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die **Einkommensteuer** wird für das Jahr **2009 mit € 42.236,26** (*bisher lt. Finanzamt: € 54.003,01*)

sowie für das Jahr **2010 mit € 33.018** (*bisher: € 43.158,02*) festgesetzt.

Die Berechnung der Abgaben ist aus den Beilagen ersichtlich; diese bilden einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) – er ist Ziviltechniker - wurde am 26.11.2007 der Konkurs eröffnet. Mit gerichtlichem Beschluss vom 5.9.2008 wurde der am 24.7.2008 angenommene Zwangsausgleich mit folgendem wesentlichen Inhalt bestätigt: Die Konkursgläubiger erhalten eine Quote von 20%, davon 5% Barquote, auszuschütten binnen 14 Tagen nach Rechtskraft der Konkursaufhebung, die weiteren 15% in vier Raten a 3,75% binnen sechs, zwölf, achtzehn und 24 Monaten, je ab Annahme des Zwangsausgleichs.

Verfahrensgang bis zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009:

Mit Eingabe vom 25.1.2011 teilte die steuerliche Vertretung (stV) des Bf. mit, auf Grund ausstehender Honorarrückstände nicht in der Lage zu sein, den Jahresabschluss für 2009

zu erstellen, weshalb beantragt werde, (ua.) die Einkommensteuer im Schätzungswege zu ermitteln. Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2011 brachte das Finanzamt die gewerblichen Einkünfte des Bf. mit einem Betrag von € 200.000 in Ansatz. Begründet wurde dies wie folgt: „*Die Schätzung erfolgte nach dem inneren Betriebsvergleich inkl. eines geringen Unsicherheitszuschlages mit 55% des Umsatzes.*“

In der Folge übermittelte die stV dem Finanzamt eine Saldenliste (Stand 31.12.2009, unbilanziert) und ersuchte, die Schätzung auf Grundlage dieser Saldenliste (ausgewiesener Gewinn: rund € 100.000) durchzuführen.

Das Finanzamt hob den Bescheid vom 9.2.2011 gemäß § 299 BAO auf und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im neuen Sachbescheid mit € 120.000 fest (unter Hinzurechnung eines geringen Unsicherheitszuschlages).

Auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf im Feststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft „K-AG und Mitgesellschafter“ vom 11.11.2011 erging am 8.3.2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO der nunmehr angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2009. In diesem werden die Einkünfte des Bf. aus Gewerbebetrieb mit insgesamt € 591.782,99 angesetzt. In der Begründung wird zunächst auf die oa. Feststellungen im Verfahren der genannten Mitunternehmerschaft verwiesen. Die weitere Begründung lautet folgendermaßen: „*Der Ansatz des Sanierungsgewinnes für 2009 (2 Raten zu je 3,75%) erfolgt iHv. € 470.670,20 auf Basis der vorliegenden Saldenliste per 31.12.2009. Der dort ausgewiesene Saldo betreffend „Lieferanten Konkurs“ beträgt € 941.340,41, wovon auf Grund des Zahlungsplanes die Hälfte im Kalenderjahr 2009 anfällt. Die darauf entfallende Steuer wird entsprechend der Quote zu 80% nicht festgesetzt.*“

*Verfahrensgang bis zum angefochtenen Aufhebungsbescheid bzw.
Einkommensteuerbescheid 2010:*

Am 6.10.2011 wurde seitens der stV telefonisch ersucht, die Veranlagung für 2010 wiederum im Schätzungswege an Hand der Jahressaldenliste vorzunehmen.

Daraufhin hat das Finanzamt beim Bf. eine das Jahr 2010 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Im Bericht vom 29.11.2011 traf die Prüferin hinsichtlich der Einkommensteuer folgende Feststellungen:

„*Tz 1 - Die Besteuerungsgrundlagen ... mussten im Schätzungswege ermittelt werden, da im Zuge der Betriebsprüfung eine Saldenliste (unbilanziert) vorgelegt wurde. Sämtliche Abschlussbuchungen sowie Um- und Nachbuchungen wurden nicht durchgeführt. (...)*

Tz 3 – Die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer werden (in Anlehnung an die Saldenliste) wie folgt ermittelt:

Einkommensteuer 2010:

Erlöse: € 350.000

Übrige Aufw./Betriebsausgaben: € 350.000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: € 0“

Auf Grundlage der oa. Feststellungen erging zunächst der Einkommensteuerbescheid vom 2.12.2011 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 0).

Dieser wurde mit Bescheid vom 8.3.2012 gemäß § 299 BAO mit folgender Begründung aufgehoben: „*Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*“

Im neuen Sachbescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 466.770,20 angesetzt. Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte führt das Finanzamt aus: „*Der Sanierungsgewinn für 2010 (2 Raten zu je 3,75%) wird iHv. € 470.670,20 auf Basis der vorliegenden Saldenliste 2009 angesetzt. Der dort ausgewiesene Saldo betreffend „Lieferanten Konkurs“ iHv. € 941.340,41 fällt entsprechend dem Zahlungsplan in das Kalenderjahr 2010. Die darauf entfallende Steuer wird zu 80% (Quote von 20%) nicht festgesetzt.*“

Berufung (nunmehr Beschwerde):

Soweit das Rechtsmittel die *Einkommensteuer 2009* betrifft, wird seitens des Bf. vorgebracht, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, diese aber nicht ausreiche, die Unrichtigkeit eines Bescheides zu begründen; dies umso mehr als im Bescheid vom 17.2.2011 ein Unsicherheitszuschlag in Ansatz gebracht worden sei.

Bezüglich der *Aufhebung und Neufestsetzung für 2010* wird ausgeführt: Die Begründung des Aufhebungsbescheides erfülle nicht das Erfordernis einer ausreichenden Begründung, da diese lediglich eine Wiedergabe der maßgeblichen Gesetzesbestimmung enthalte. Es sei nicht nachvollziehbar, auf welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde die gegenständliche Aufhebung stützte. Das Finanzamt habe zudem die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht ermittelt, da es einfach davon ausgehe, dass der Zahlungsplan auch tatsächlich erfüllt wurde, ohne dies im Detail überprüft zu haben. Dem aufgehobenen Bescheid sei eine Schätzung zugrunde gelegen; jeder Schätzung sei eine gewisse Ungenauigkeit immanent, welche aber nicht zur Begründung der Unrichtigkeit des Bescheides berechtige. Aus der Begründung gehe weiters nicht hervor, warum im auf Grundlage der Betriebsprüfung ergangenen Bescheid vom 2.12.2011 der Sanierungsgewinn nicht enthalten sein sollte. Die Umstände, aus denen die Unrichtigkeit der Schätzung erkennbar wäre, seien nicht dargelegt worden. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reiche nicht aus, die inhaltlichen Unrichtigkeiten müssten konkret aufgezeigt werden. Da es der gegenständlichen Aufhebung an der Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des aufgehobenen Bescheides fehle, sei die Aufhebung rechtswidrig. Es fehle auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensübung. Die Aufhebung widerspreche letztlich auch dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Berufungsvorentscheidung en des Finanzamtes:

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen (je) vom 30.5.2012 als unbegründet ab.

In der BVE betreffend *Einkommensteuer 2009* führt das Finanzamt aus, § 295 BAO ermögliche es, den abgeleiteten Bescheid auch in Belangen abzuändern, die über den Änderungsgrund hinausreichen. Der ursprüngliche Bescheid sei mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 295 BAO insofern abgeändert worden, als darin einerseits die anteiligen Einkünfte aus der „K-AG und Mitgesellschafter“ sowie andererseits ein Sanierungsgewinn iHv. € 470.670,20 berücksichtigt wurden. Die Einkünfte des Bf. aus Gewerbebetrieb setzten sich aus den Einkünften aus der laufenden Geschäftstätigkeit (€ 120.000), aus den anteiligen Einkünften aus der Mitunternehmerschaft (€ 1.112,78) sowie aus dem (anteiligen) Sanierungsgewinn iHv. € 470.670,20 zusammen. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2009 sowie der Ansatz des Sanierungsgewinnes würden aus den Saldenlisten bzw. aus dem Ergebnis des Konkursverfahrens eindeutig hervorgehen. Auf Grund des Feststellungsbescheides betreffend die „K-AG und Mitgesellschafter“ sei der Einkommensteuerbescheid vom 17.2.2011 gemäß § 295 BAO geändert und im Zuge dessen auch ein Sanierungsgewinn angesetzt worden. Ein neuerlicher Unsicherheitszuschlag sei nicht verhängt worden.

Zur *Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010* verweist das Finanzamt darauf, dass nach der Judikatur eine Begründung des Aufhebungsbescheides lediglich mit dem Gesetzeswortlaut dann ausreiche, wenn aus dem an Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Bescheid mit hinreichender Deutlichkeit entnommen werden kann, aus welchen Gründen der Bescheid aufgehoben wurde. Dieser Fall liege hier vor: Dem Bericht über die Außenprüfung sei zu entnehmen, dass die dem aufgehobenen Bescheid zugrunde liegende Schätzung lediglich auf Basis der vorgelegten Saldenliste 2010 erfolgt und ein etwaiger Sanierungsgewinn nicht berücksichtigt worden sei. Dies gehe ebenso aus dem Prüfungsbericht hervor, der einen Sanierungsgewinn nicht erwähne bzw. bei der Bemessung der Bemessungsgrundlage einen solchen auch nicht ansetze. Die Schätzung beruhe auf der Saldenliste für 2010, diese enthalte aber keine Ausbuchung von Verbindlichkeiten im Zuge des Insolvenzverfahrens, weshalb in den geschätzten Erlösen von € 350.000 auch kein Sanierungsgewinn enthalten sein könne. Der letztlich aufgehobene Bescheid habe sich insoweit als (im Spruch) unrichtig erwiesen, als bei Schätzung der Bemessungsgrundlage ein Sanierungsgewinn nicht berücksichtigt worden sei. Angesichts des Umstandes, dass zunächst Einkünfte von € 0 und danach solche iHv. € 466.770,20 angesetzt wurden, sowie der Begründung, die eindeutig auf den Sanierungsgewinn und dessen Ermittlung eingehe, könne kein Zweifel bestehen, dass sich die nunmehr angesetzten Einkünfte aus der Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes ergeben. Aus dem gleichzeitig erlassenen, „neuen“ Sachbescheid gehe somit eindeutig hervor, aus welchen Gründen die Aufhebung des Erstbescheides erfolgte. Bei der Ermessensübung sei der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die Nichtberücksichtigung des Sanierungsgewinnes könne nicht als geringfügig angesehen werden. Die Unrichtigkeit sei zudem durch eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung (Nichtabgabe von Steuererklärungen) herbeigeführt worden. Im Zuge der Außenprüfung

sei mit keinem Wort darauf verwiesen worden, dass ein Sanierungsgewinn zu ermitteln gewesen wäre. Eine Aufhebung sei daher geboten gewesen.

Bezüglich des gegen den (neuen) *Einkommensteuerbescheid 2010* gerichteten Rechtsmittels wird in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. die Verbindlichkeiten bereits in seiner Saldenliste des Jahres 2009 ausgebucht habe, weshalb das Finanzamt von der (vollständigen) Erfüllung des Zwangsausgleiches ausgegangen sei. Der Bf. habe zudem weder behauptet noch bewiesen, den Sanierungsplan nicht erfüllt zu haben. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die gesamte Quote in der vom Insolvenzgericht bestimmten Weise geleistet worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Einkommensteuer 2009:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Bei auf § 295 BAO gestützten Änderungen kann der Bescheid nach jeder Richtung – auch in Belangen, die über den Änderungsgrund hinausreichen - abgeändert werden, da der bisherige Bescheid zur Gänze außer Kraft tritt. Er kann grundsätzlich auch in vollem Umfang angefochten werden (s. zB *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 295 Tz 8, und die dort zitierte Judikatur).

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO lagen im Beschwerdefall infolge Ergehens des Feststellungsbescheides betreffend die „K-AG und Mitgesellschafter“ jedenfalls vor, was auch von Seiten des Bf. nicht in Abrede gestellt wird. Der Bf. bringt lediglich vor, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, diese aber nicht ausreiche, die Unrichtigkeit des Bescheides zu begründen. Daher erachte er die geänderte Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als nicht gerechtfertigt.

Das Finanzamt stützte seine ursprüngliche Schätzung im Bescheid vom 17.2.2011 erkennbar auf die vom Bf. vorgelegte Saldenliste für 2009 bzw. den darin ausgewiesenen Jahresgewinn (aus dem *laufenden Geschäftsbetrieb*). Ein Sanierungsgewinn war in diesem Jahresgewinn – ebenso klar erkennbar – nicht enthalten. Das ergibt sich überdies auch eindeutig aus der im Bescheid vom 17.2.2011 vorgenommenen Abgabenberechnung: Ein Abzug iSd. § 36 Abs. 3 Z 3 EStG (Steuerfestsetzung bei Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens) ist dabei nicht erfolgt.

Im angefochtenen, auf Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Bescheid vom 8.3.2012 verweist das Finanzamt darauf, dass bei Ermittlung der Einkünfte zum Einen die Feststellungen des Grundlagenbescheides (betreffend die „K-AG und Mitgesellschafter“)

sowie zum Anderen ein (anteiliger) Sanierungsgewinn, welcher aus der in der Saldenliste ausgewiesenen Verbindlichkeit „*Lieferanten Konkurs*“ ermittelt wurde, berücksichtigt wurden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 30.5.2012 legt die Abgabenbehörde nochmals explizit (und ausführlich) dar, dass sich die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid herangezogenen Einkünfte aus

- dem geschätzten Gewinn des Betriebes des Bf. aus der *laufenden* Geschäftstätigkeit des Jahres iHv. € 120.000,
- einem anteiligen Sanierungsgewinn von € 470.670,20 sowie
- den aus der oa. Mitunternehmerschaft resultierenden Einkünften von € 1.112,78 zusammen setzten.

Das Finanzamt hat somit in seinem gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid in nachvollziehbarer Weise nicht etwa – wie das Berufungsvorbringen zu vermitteln versucht – die dem Bescheid vom 17.2.2011 zugrunde liegende Schätzung des Gewinnes aus der *laufenden* Tätigkeit abgeändert, sondern vielmehr den Umstand berücksichtigt, dass die bislang – aus welchen Gründen immer – unterbliebene, gesetzlich jedoch vorgesehene Erfassung eines (anteiligen) Sanierungsgewinnes nachgeholt wurde.

Dazu war es aber auf Grund der oa. Rechtslage jedenfalls berechtigt. Nach Meinung des BFG wäre es (entgegen der Ansicht des Bf.) sogar zulässig, im Rahmen einer Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO auch die schätzungsweise Ermittlung des laufenden Gewinnes abzuändern, wenn sich etwa herausstellen sollte, dass – ungeachtet der jeder Schätzung immanenten Unsicherheit – ein anderes, auf geeignete Weise errechnetes Schätzungsergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben sollte (weil zB bestimmte für die Schätzung relevante Faktoren bisher nicht berücksichtigt wurden oder nicht bekannt waren).

Im vorliegenden Fall wurde im gemäß § 295 BAO abgeänderten Bescheid neben dem laufenden Gewinn erstmals auch ein anteiliger Sanierungsgewinn erfasst, wozu das Finanzamt – wie oben dargelegt – auf Grund der in jede Richtung gegebenen Änderungsmöglichkeit zweifelsohne berechtigt war. Dass der Ansatz des Sanierungsgewinnes der Höhe oder dem Grunde nach verfehlt wäre, wird vom Bf. nicht behauptet.

Aufhebung gemäß § 299 BAO (hinsichtlich Einkommensteuer 2010):

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach § 299 Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Bf. vermeint, die Begründung des Aufhebungsbescheides erfülle nicht das Erfordernis einer ausreichenden Begründung, da diese lediglich eine Wiedergabe der maßgeblichen Gesetzesbestimmung enthalte. Es sei nicht nachvollziehbar, auf welche konkreten

Umstände die Abgabenbehörde die gegenständliche Aufhebung stütze. Zudem sei die Ermessensübung nicht näher begründet.

Der VwGH hat zB in seinem Erkenntnis 2010/15/0040 vom 26.4.2012 zu Aufhebungsbescheiden ausgesprochen, dass der Begründungspflicht hinreichend entsprochen wird, wenn die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe in Zusammenschau mit dem zugleich ergangenen Sachbescheid ergründet werden können. Sonstige Begründungsmängel des erstinstanzlichen Aufhebungsbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar. Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (zB auch VwGH vom 26.4.2012, 2009/15/0119).

Es trifft nun zwar zu, dass der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 8.3.2012 in seiner Begründung lediglich allgemein den Wortlaut der Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO wieder gibt. Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzen (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 8.3.2012 wird jedoch darauf verwiesen, dass nunmehr – im Gegensatz zum Erstbescheid - auch ein (anteiliger) Sanierungsgewinn zum Ansatz gebracht wird. Damit war im Sinne der oa. Rechtsprechung jedenfalls objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die „Unrichtigkeit“ des ersten Bescheides für 2010 in der Nichterfassung des Sanierungsgewinnes erblickt hat.

In diesem Zusammenhang ist zudem darauf zu verweisen, dass der Bf. in seiner Berufung vorbringt, dass seiner Ansicht nach aus der Begründung nicht hervorgehe, „*warum im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid der Sanierungsgewinn nicht enthalten sein sollte*“. Damit war ihm aber offenbar selbst klar, dass der Grund für die Aufhebung die bisherige Nichterfassung des Sanierungsgewinnes gewesen sein musste.

Dazu kommt, dass nach der dargestellten Rechtslage Begründungsmängel sanierbar sind, solange nicht der Aufhebungsgrund ausgetauscht wird. Das Finanzamt hat in seinen Berufungsvorentscheidungen den herangezogenen Aufhebungsgrund, nämlich die Tatsache, dass in der dem Erstbescheid zugrunde liegenden Schätzung ein Sanierungsgewinn nicht enthalten war, nochmals eingehend präzisiert. Auch die Erwägungen zur Ermessensübung wurden in der Begründung der den Aufhebungsbescheid betreffenden Berufungsvorentscheidung (im letzten Absatz vor der Rechtsmittelbelehrung) näher erläutert.

Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid vom 8.3.2012) ist daher im Beschwerdefall zu erkennen gewesen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat.

Da der Grund für die Aufhebung letztlich die bisherige Nichterfassung des Sanierungsgewinnes und nicht etwa eine geänderte Schätzung des laufenden Gewinnes war, vermag der Bf. auch mit seinem Vorbringen, dass die jeder Schätzung innewohnende

Ungenauigkeit nicht zur Begründung einer Aufhebung ausreiche, nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen.

Ebenso wenig ist es für das BFG nachvollziehbar, wenn der Bf. vermeint, aus dem auf Grundlage der Außenprüfung ergangenen Bescheid vom 2.12.2011 sei nicht ersichtlich, dass ein Sanierungsgewinn nicht enthalten sein sollte. Das Finanzamt verweist in der Berufungsvorentscheidung völlig zutreffend darauf, dass sich weder aus dem Prüfungsbericht noch aus dem ersten Einkommensteuerbescheid vom 2.12.2011 auch nur ansatzweise ergibt, dass ein Sanierungsgewinn in Ansatz gebracht worden wäre. Der Erstbescheid (bzw. die Außenprüfung) beruhten im Wesentlichen auf der vorgelegten Jahressaldenliste. In dieser war aber ein allfälliger Sanierungsgewinn unstrittig nicht ausgewiesen. Auch aus der Abgabenberechnung im aufgehobenen Bescheid geht - analog dem Jahr 2009 - unzweifelhaft hervor, dass in den Einkünften ein Sanierungsgewinn nicht enthalten sein konnte, da ein Steuerabzug iSd. § 36 Abs. 3 EStG nicht erfolgt ist.

Der Bf. rügt weiters, das Finanzamt sei seiner Ermittlungspflicht nicht nachgekommen, da es von der Erfüllung des Zahlungsplanes ausgehe, ohne dies im Detail überprüft zu haben. Dass der Zwangsausgleich tatsächlich nicht ordnungsgemäß erfüllt worden wäre, wird jedoch selbst vom Bf. nicht behauptet. Auch in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde die ordnungsgemäße Erfüllung des Zahlungsplanes nicht bestritten. Das Finanzamt konnte sich überdies auf eine Auskunft der eigenen Abgabensicherungsabteilung stützen, welcher zufolge die Forderungen des Finanzamtes entsprechend der mit Zwangsausgleichsbestätigung festgelegten Ratenvereinbarung vom Bf. jeweils fristgerecht erfüllt wurden (s. Aktenvermerk vom 6.8.2012). Das Finanzamt ist daher im Ergebnis zutreffend und zu Recht von der ordnungsgemäßen Erfüllung des Zwangsausgleiches ausgegangen.

Letztlich wirft der Bf. ganz allgemein eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben für sich ins Treffen. Dieser Grundsatz schützt aber nicht das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung oder etwa einer – aus welchem Grunde immer - mangelhaften Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes. Es müssen schon ganz besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Pflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird, die sich dann aber nachträglich als unrichtig herausstellt (s. dazu zB die bei *Ritz*, aaO, § 114 Tz 9 angeführten Judikaturhinweise). Ein solcher Fall liegt jedoch hier definitiv nicht vor. Eine Nichterfassung des Sanierungsgewinnes wäre zweifelsohne *contra legem*. Dass eine derartige – dem Gesetz zuwiderlaufende – Aufforderung (Auskunft) der Finanzverwaltung, die steuerliche Erfassung des Sanierungsgewinnes könne unterbleiben, vorliegen würde, geht aus dem Akteninhalt nicht hervor und wurde vom Bf. auch nicht behauptet.

Einkommensteuer 2010:

Der Bf. zeigt in seiner Rechtsmitteleingabe eine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerfestsetzung nicht auf. Er rügt den Ansatz des Sanierungsgewinnes weder dem Grunde noch der Höhe nach. Daher war die Berufung auch in diesem Punkte abzuweisen.

Ermittlung der anteiligen Sanierungsgewinne für die Streitjahre:

Ungeachtet obiger Ausführungen war die Abgabenfestsetzung des Finanzamtes dennoch aus folgenden (vom Bf. nicht relevierten) Gründen zu korrigieren:

Nach der Rechtsprechung (zB VwGH vom 24.5.1993, 92/15/0041, uva.) tritt der Schulderlass bei ratenweiser Abstattung nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein (s. auch *Doralt/Heinrich*, EStG, § 36 Rz 31).

Der Zwangsausgleich wurde vom Gericht wie folgt bestätigt (Beschluss vom 5.9.2008):
„Die Konkursgläubiger erhalten eine Quote von 20%, davon 5% Barquote, auszuschütten durch den MV, die weiteren 15% in 4 Raten a 3,75% binnen 6,12, 18 und 24 Monaten...“

Der gesamte Sanierungsgewinn beläuft sich auf € 941.340,41. Das Finanzamt setzte in den Streitjahren 2009 und 2010 jeweils die Hälfte dieses Betrages (je € 470.670,20) als Sanierungsgewinn an. Dieser Ansatz unterstellt, dass die Hälfte der insgesamt vereinbarten Quote, also 10%, im Jahr 2009 und die zweite Hälfte im Jahr 2010 erfüllt wurden.

Das Finanzamt hat dabei jedoch die 5%-ige Barquote (also ein Viertel der 20%-igen Quote), welche bereits 2008 auszuzahlen war, außer Acht gelassen. Nur die restlichen 15% gelangten in den vor dem BFG strittigen Jahren 2009 und 2010 - nämlich jeweils 7,5% (37,5% in Relation zur gesamten Quote von 20%) pro Jahr – zur Auszahlung. Richtigerweise ist der Sanierungsgewinn daher wie folgt aufzuteilen bzw. anzusetzen:

2008 (nicht beschwerdegegenständlich): € 235.335,10 (entspricht einem Viertel des gesamten Sanierungsgewinnes, da die 5%-ige Barquote in Relation zur „Gesamtquote“ von 20% einem Viertel entspricht);

2009 und 2010 (beschwerdegegenständlich): je € 353.002,65 (entspricht 7,5% der Quote).

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie der abziehbaren Beträge nach § 36 Abs. 3 Z 3 EStG:

Die Einkünfte des Jahres 2009 setzen sich aus dem laufenden Gewinn von € 120.000 (geschätzt), dem Sanierungsgewinn iHv. € 353.002,65 sowie den anteiligen "Mitunternehmereinkünften" von € 1.112,79 zusammen.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2010 sind erstmals auch die aus der oa. Mitunternehmerschaft resultierenden, zwischenzeitig mitgeteilten (anteiligen) Einkünfte iHv. € 665,29 zu berücksichtigen (lt. Mitteilung des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf über die gesonderte Feststellung vom 3.4.2013).

Die Einkünfte 2010 errechnen sich daher wie folgt:

Sanierungsgewinn	€ 353.002,65
Anteilige Einkünfte aus der „K-AG und Mitgesellschafter“	€ 665,29
abzüglich Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG	- € 3.900
Gesamt sohin	€ 349.767,94

Der gemäß § 36 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 von der Steuer abzuziehende Betrag errechnet sich folgendermaßen:

	2009	2010
Steuer inkl. Sanierungsgewinn	€ 181.721,24	€ 165.089
Steuer exkl. Sanierungsgewinn	€ 7.365,01	€ € 0
Unterschiedsbetrag	€ 174.356,23	€ 165.089
davon 80% (= der nach § 36 Abs. 3 Z 3 EStG abziehbare Betrag)	€ 139.484,98	€ 132.071,20

Zur Nichtzulassung der Revision: Im vorliegenden Fall war zum Einen (hinsichtlich des Jahres 2009) die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde im Rahmen von Änderungen nach § 295 BAO sowie zum Anderen (hinsichtlich 2010) strittig, ob das Finanzamt zur Verfügung einer Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigt war bzw. diese Aufhebung auch hinreichend und nachvollziehbar begründet wurde. Da sich das BFG bei Prüfung dieser Streitfragen auf die oa. Judikatur stützen konnte, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 1. Oktober 2014